

SKATTERETT FOR NÆRINGSDRIVENDE

Arthur J. Brudvik

SKATTERETT FOR NÆRINGSDRIVENDE

40. utgave

CAPPELEN DAMM
AKADEMISK

© Arthur J. Brudvik

- | | |
|-------------------------------------|-------------------------------------|
| 1. utgave 1974 v/Leiv Vårdal | 21. utgave 1998 v/Arthur J. Brudvik |
| 2. utgave 1976 v/Leiv Vårdal | 22. utgave 1999 v/Arthur J. Brudvik |
| 3. utgave 1978 v/Leiv Vårdal | 23. utgave 2000 v/Arthur J. Brudvik |
| 4. utgave 1980 v/Leiv Vårdal | 24. utgave 2001 v/Arthur J. Brudvik |
| 5. utgave 1982 v/Leiv Vårdal | 25. utgave 2002 v/Arthur J. Brudvik |
| 6. utgave 1983 v/Leiv Vårdal | 26. utgave 2003 v/Arthur J. Brudvik |
| 7. utgave 1984 v/Leiv Vårdal | 27. utgave 2004 v/Arthur J. Brudvik |
| 8. utgave 1985 v/Arthur J. Brudvik | 28. utgave 2005 v/Arthur J. Brudvik |
| 9. utgave 1986 v/Arthur J. Brudvik | 29. utgave 2006 v/Arthur J. Brudvik |
| 10. utgave 1987 v/Arthur J. Brudvik | 30. utgave 2007 v/Arthur J. Brudvik |
| 11. utgave 1988 v/Arthur J. Brudvik | 31. utgave 2008 v/Arthur J. Brudvik |
| 12. utgave 1989 v/Arthur J. Brudvik | 32. utgave 2009 v/Arthur J. Brudvik |
| 13. utgave 1990 v/Arthur J. Brudvik | 33. utgave 2010 v/Arthur J. Brudvik |
| 14. utgave 1991 v/Arthur J. Brudvik | 34. utgave 2011 v/Arthur J. Brudvik |
| 15. utgave 1992 v/Arthur J. Brudvik | 35. utgave 2012 v/Arthur J. Brudvik |
| 16. utgave 1993 v/Arthur J. Brudvik | 36. utgave 2013 v/Arthur J. Brudvik |
| 17. utgave 1994 v/Arthur J. Brudvik | 37. utgave 2014 v/Arthur J. Brudvik |
| 18. utgave 1995 v/Arthur J. Brudvik | 38. utgave 2015 v/Arthur J. Brudvik |
| 19. utgave 1996 v/Arthur J. Brudvik | 39. utgave 2016 v/Arthur J. Brudvik |
| 20. utgave 1997 v/Arthur J. Brudvik | 40. utgave 2017 v/Arthur J. Brudvik |

Materialet i denne publikasjonen er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Uten særskilt avtale med CAPPELEN DAMM AS er enhver eksemplarframstilling og tilgjengeliggjøring bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov eller tillatt gjennom avtale med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk.

Henvelndelser om boken kan skje til e-post: akademisk@cappelendam.no eller til forfatteren: e-post: arthur.brudvik@nhh.no

Omslag: Marte Velde

Sats: Laboremus Oslo AS

Trykk: AIT Bjerch AS

ISBN e-bok: 978-82-02-63015-7

ISBN trykt bok: 978-82-02-53695-4

Forord til 40. utgave

«Skatterett for næringsdrivende» ble opprinnelig skrevet av førsteamanuensis Leiv Vårdal ved Norges Handelshøyskole. Etter hans død i 1984 er arbeidet fortsatt av undertegnede.

Det er lagt vekt på å få med i boken det vesentlige av det en næringsdrivende og/eller hans skatterådgiver bør ha kjennskap til når det gjelder skatter til stat og kommune på formue og inntekt.

Da en stor del av foretakene drives under personlig ansvar og næringsinntekten i disse tilfellene skattlegges på innehaverens hånd, må den næringsdrivende også ha et visst kjennskap til de fleste av de bestemmelsene i skatteloven som har betydning både for næringsdrivende og lønnstakere. Bokens første 8 kapitler inneholder for en stor del slikt stoff. I en viss utstrekning er det også tatt med bestemmelser som bare har betydning for lønnstakere. Men tyngden av boken er viet de skattebestemmelsene som spesielt er av betydning for næringsdrivende.

Det er lagt vekt på å underbygge det som er fremstilt som gjeldende rett, ved henvisning til dommer, uttalelser, skatterettslitteratur mv. Henvisningene vil også i stor utstrekning tjene til å supplere boken.

Boken er først og fremst skrevet med sikte på å skaffe et hjelpemiddel i skatterettsundervisningen for revisorer, men den passer også for annen skatterettsundervisning på noenlunde tilsvarende nivå.

Som det går frem av boktittelen, er boken selvsagt også en bok for den næringsdrivende selv, hans revisor, hans skattekonsulent og andre som har med skattlegging av næringsdrivende å gjøre.

Kommentarer til boken mottas med takk. Min e-postadresse er: arthur.brudvik@nhh.no. Boken er i det alt vesentlige ajour med alle vedtatte lover og regler pr. 1.1.2017.

Bergen, 16. februar 2017

Arthur J. Brudvik

Innhold

KAPITTEL I Generelt om skatter	37
1. Hva er skatter	37
2. Skattesubjekter.....	37
3. Skatteobjekter – Direkte og indirekte skatter	38
4. Formålet med skattleggingen	39
4.1 Hovedformålet med skattleggingen	39
4.2 Biformål med skattleggingen.....	39
4.3 Skatteutgifter	39
4.4 Skattesystemets innvirkning på ressursanvendelsen	40
4.5 Skatte- og avgiftsnivå.....	41
4.6 Fordelingsvirkninger.....	41
4.7 Internasjonale rammevilkår	42
4.8 Hovedhensynene bak Skattereformen 1992	43
4.9 Hovedhensynene bak innføringen av fritaksmetoden i 2004 og aksjonærmodellen, deltakermodellen og foretaksmodellen i 2006	44
4.10 Hovedhensynene bak Skattereformen 2016–2018.....	45
5. Beregningsgrunnlag for skatt.....	46
5.1 Beregningsgrunnlaget for formuesskatt	46
5.2 Beregningsgrunnlaget for inntektsskatt.....	46
5.2.1 Alminnelig inntekt	46
5.2.2 Personinntekt.....	46
6. Omfanget av skattene	47
7. Noen grunnprinsipper i det norske skattesystemet	48
8. Gjennomskjæringsregler	49
8.1 Den ulovfestede alminnelige gjennomskjæringsregel	49
8.2 Andre mer spesielle lovfestede gjennomskjæringsregler.....	51
 KAPITTEL II Rettskilder i norsk skatterett.....	 52
1. Utgangspunkt.....	52
2. De formelt bindende rettskilder	52
2.1 Grunnlovens regler	52
2.1.1 Beskatningsretten tilkommer Stortinget.....	52
2.1.2 Tidsbegrensningen.....	53
2.1.3 Tilbakevirkning	54

2.2	Skattevedtak	57
2.3	Lover	58
2.4	Forskrifter	59
2.5	EØS-avtalen	60
2.6	Skatteavtaler	60
2.7	Tolkning av skattelover	61
3.	De veiledende rettskilder	62
3.1	Rettspraksis	62
3.2	Sivilombudsmannens uttalelser	64
3.3	Administrative retningslinjer	64
3.4	Bindende forhåndsuttalelser	65
3.5	Skattefastsettingspraksis	66
3.6	Juridisk teori	68
4.	Nærmere om EØS-avtalen	68
KAPITTEL III Om skatteplikten til Norge og dens omfang. Internasjonal skatterett..		72
1.	Innledning	72
2.	Hovedregler	72
2.1	Uinnskrenket (full) skatteplikt for innlendinger	72
2.1.1	Personer som er bosatt innen riket	73
2.1.1.1	Innlending	73
2.1.1.2	Skattyteren har vært bosatt innen riket bare en del av året	73
2.1.1.3	Innflytting til Norge	74
2.1.1.4	Utflytting fra Norge	76
2.1.1.5	Behandlingen av selskapsandeler ved utflytting fra Norge	78
2.1.2	Selskaper og innretninger som er hjemmehørende i riket	79
2.1.2.1	Innflytting av selskaper	80
2.1.2.2	Utflytting av selskaper	81
2.2	Begrenset skatteplikt for utlendinger	81
2.2.1	Formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som en utlending har her i riket	82
2.2.2	Utlending som deltar i næringsvirksomhet her i riket	83
2.2.3	NUF – norsk registrert utenlandsk foretak	85
2.2.4	Personer som tar midlertidig opphold innen riket	86
2.2.5	Godtgjørelse fra norsk selskap til direktør/styremedlem bosatt i utlandet	88
2.2.6	Utlendingers gevinst ved salg av aksjer i norske selskaper	88
2.2.7	Personer som ikke er bosatt i Norge, men har lønn fra den norske stat	89
2.2.8	Utbytte til utlendinger av aksjer i norske aksjeselskaper	89
2.2.9	Kildeskatt på utbetalt pensjon fra Norge	89
2.2.10	Skatteplikt etter petroleumsskatteloven	90
2.2.11	Utenlandske sjøfolk som er ansatt om bord på norsk skip	90
3.	Unntak	91
3.1	Full skattefrihet	91
3.1.1	Kongefamilien	91

3.1.2	Staten, fylkene og kommunene.....	91
3.1.3	Universiteter og skoler.....	92
3.1.4	Kirker, kirkesamfunn, menigheter og milde stiftelser.....	93
3.1.5	Selskaper og innretninger som ikke har erverv til formål.....	93
3.1.6	Bureisere	97
3.1.7	Diverse institusjoner.....	97
3.1.8	Utenlandske eiere av skip eller bore- og entreprenørfartøy	97
3.1.9	Skattefritak for inntekter og gevinst på selskapsandeler for selskaper (fritaksmetoden)	99
3.1.10	Skattefritak for inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet	99
3.2	Delvis skattefrihet	100
3.2.1	Økonomisk virksomhet av ellers skattefrie institusjoner.....	100
3.2.2	Familiestiftelser	103
3.2.3	Konkursbo og insolvente døds- og administrasjonsbo.....	104
3.2.4	Diplomater	105
3.2.5	Tjenestemenn knyttet til NATO, OECD, EBRD og EU	105
3.2.6	Tjenestemenn knyttet til FN.....	106
3.2.7	Utenlandske artister	106
3.2.8	Inntekt på Svalbard samt Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis	108
3.2.9	Utenlandske studenter i Norge	109
4.	Regulering av skattlegging mellom Norge og andre land	110
4.1	Bestemmelser i skatteloven som skal hindre dobbeltbeskatning eller dobbelt fradrag ...	110
4.1.1	Beskatning av utlendingers formue i og inntekt av skip eller luftfartøy ved fart på norske havner	110
4.1.2	Innlendingers faste eiendommer og virksomhet i utlandet	110
4.1.3	Direkte skattefastsetting av norskeide aksjeselskap i utlandet.....	112
4.1.4	Skattytere med midlertidig arbeidsopphold i utlandet.....	113
4.1.5	Fradrag i norsk skatt for betalt skatt i utlandet (kreditmetoden).....	117
4.1.5.1	Innledning.....	117
4.1.5.2	Forholdet mellom sktl § 16-20 flg. og skatteavtaler	117
4.1.5.3	Skattepliktige som har rett til kreditfradrag	118
4.1.5.4	I hvilke norske skatter kan fradrag gjøres?	119
4.1.5.5	De utenlandske skattetyper som kan inngå i kreditfradraget.....	119
4.1.5.6	Begrensninger i retten til kreditfradrag	121
4.1.5.7	Tilordning av inntekts- og fradragposter ved beregning av maksimalt kreditfradrag	123
4.1.5.8	Særlig om behandling av utbytte.....	126
4.1.5.9	Fremføring og tilbakeføring av kreditfradrag.....	126
4.1.5.10	Tilbakeføring av inntektsfradrag ved overføring til eget skattesubjekt..	127
4.1.5.11	Avvikende regnskapsår	128
4.1.5.12	Unntak fra kravet om at den utenlandske skatten må være utlignet på samme skattesubjekt som krever kreditfradrag.....	128
4.1.5.13	Valutakurser ved beregning inntekter og utgifter i utlandet	128
4.1.5.14	Beregning av den norske skatten.....	129

4.1.5.15	Krav til dokumentasjon	129
4.1.5.16	Frist til å fremsette krav om kreditfradrag	130
4.1.6	Fradrag i inntekt for skatt betalt i utlandet	130
4.2	Generelle fordelingsspørsmål utland/Norge	131
4.2.1	Utlending med begrenset skatteplikt for virksomhet (næring) i Norge	131
4.2.2	Skattytere med full skatteplikt til Norge driver virksomhet i utlandet	132
4.2.3	NOKUS-selskaper	132
4.3	Skatteavtaler	132
4.3.1	Skatteavtaler mellom Norge og andre land	132
4.3.2	OECDs mønsteravtale	134
4.3.2.1	Innledning	134
4.3.2.2	Området for avtalen og definisjoner	135
4.3.2.3	Begrepet «person» og «skattemessig bopel»	135
4.3.2.4	Begrepet «fast driftssted»	136
4.3.2.5	Skattlegging av inntekt	140
4.3.2.5.1	Innlending	140
4.3.2.5.2	Inntekt av fast eiendom	141
4.3.2.5.3	Inntekt fra virksomhet	141
4.3.2.5.4	Inntekt fra skipsfart og luftfart	143
4.3.2.5.5	Særlige regler ved interessefellesskap mellom foretak	144
4.3.2.5.5.1	Innledning	144
4.3.2.5.5.2	Nærmere om internprising	145
4.3.2.5.5.3	Internprisingssaker fra praksis	149
4.3.2.5.5.4	Melding og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner	150
4.3.2.5.5.5	Land-for-land-rapport	151
4.3.2.5.6	Aksjeutbytte	151
4.3.2.5.7	Renter	152
4.3.2.5.8	Royalties	152
4.3.2.5.9	Kapitalgevinster	153
4.3.2.5.10	Inntekt ved selvstendige personlige tjenester	153
4.3.2.5.11	Lønnsinntekt	154
4.3.2.5.12	Styrehonorar	155
4.3.2.5.13	Artister mv.	155
4.3.2.5.14	Pensjoner	155
4.3.2.5.15	Lønn fra offentlig tjeneste	155
4.3.2.5.16	Studenter og lærlinger	155
4.3.2.5.17	Andre inntekter	156
4.3.2.6	Skattlegging av formue	156
4.3.2.7	Metoder til å unngå dobbeltskattlegging	156
4.3.2.8	Særlige bestemmelser og sluttbestemmelser	158
4.3.2.9	Subsidiær beskatningsrett	159

KAPITTEL IV Riktig skattesubjekt	161
1. Innledning	161
2. Personlige skattytere	161
2.1 Utgangspunkt og hovedregel	161
2.1.1 Ektefeller	161
2.1.1.1 Hovedregel: fastsetting under ett (sambeskatning)	162
2.1.1.2 Unntak	163
2.1.1.2.1 Særskilt fastsetting	163
2.1.1.2.2 Beskatning av ektefeller hver for seg – fullstendig unntak	165
2.1.2 Beskatning ved separasjon/skilsmiss	166
2.1.3 Foreldre/barn	166
2.1.3.1 Barn og personinntekt	167
2.1.4 Boet etter en avdød er overtatt udelt	167
2.2 Skattlegging av formue på nyterens hånd	169
2.3 Medlemmer av næringsdrivende ansvarlige selskaper og kommanditselskaper	169
2.4 Allmenninger	170
3. Upersonlige skattytere	170
3.1 Aksjeselskaper og dermed likestilte selskaper	170
3.2 Selskaper med begrenset ansvar som ikke er likestilt med aksjeselskaper	170
3.3 Foreninger	170
3.4 Stiftelser, legater, fond og allmenningskasser (formuesmasser)	170
3.5 Dødsbo	171
3.5.1 Avdøde var enslig	172
3.5.2 Avdøde etterlater seg ektefelle	172
3.6 Konkursbo, insolvente døds- og administrasjonsbo	173
4. Forskyvning av skattepliktig formue og inntekt mellom forskjellige skattesubjekter	176
4.1 Prinsippet	176
KAPITTEL V Skattested	178
1. Kommuneskatt	178
1.1 Hovedregler	178
1.1.1 Fysiske personer	178
1.1.2 Selskaper og andre skattepliktige innretninger	180
1.2 Unntak – fordeling mellom kommuner	180
1.2.1 Stedbunden skattlegging	180
1.2.1.1 Fast eiendom eller anlegg beskattes i eiendomskommunen	181
1.2.1.2 Nærmere om stedbunden beskatning for kontor for privat bedrift	181
1.2.1.3 Nærmere om avgrensningen av den stedbundne skattleggingen	182
1.2.1.3.1 Formuen	182
1.2.1.3.2 Inntekten	182
1.2.1.4 Fordeling av gjeld, gjeldsrenter og underskudd mv.	183
1.2.1.5 Gjennomføringen av fordelingen på kommunene	185
1.2.2 Utlending eller utenlandsk selskap som driver bergingsvirksomhet	185
1.2.3 Fordeling av inntekt fra kraftforetak mellom kommuner	185

1.2.4	Skjønnsmessig fordeling mellom kommuner av formue og inntekt i visse tilfeller.....	186
2.	Statsskatt	186
3.	Twist om hvor en skattyter skal skattlegges	186
KAPITTEL VI Kompensasjon for forsørgelse mv.....		187
1.	Innledning	187
2.	Personfradrag.....	187
2.1	Innledning	187
2.2	Klasse 2	188
2.3	Klasse 1.....	189
2.4	Klasse 0.....	189
2.5	Personfradrag ved skilsmisse og dødsfall	189
2.6	Samboere	190
3.	Særskilt fradrag for Finnmark og Nord-Troms	190
4.	Skattefradrag i pensjonsinntekt.....	190
5.	Særfradrag	191
5.1	Særfradrag for enslig forsørger, for uførhet og for lettere nedsatt ervervsevne.....	191
5.1.1	Særfradrag for enslig forsørger	191
5.1.2	Særfradrag for uførhet	192
5.1.3	Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne	192
5.1.4	Særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter etc.....	192
5.1.5	Fordeling av særfradrag mellom ektefeller.....	192
6.	Fellesregler for personfradrag og særfradrag.....	193
7.	Skattebegrensningsregel for skattytere med lav alminnelig inntekt	193
8.	Foreldrefradrag.....	195
9.	Barnetrygd	196
10.	Fosterhjemsgodtgjørelse.....	196
KAPITTEL VII Skatt på formue.....		198
1.	Plikten til å betale formuesskatt.....	198
1.1	Tidspunktet for beregning av formuen.....	198
1.2	Det er nettoformuen som skal skattlegges	199
1.3	Verdsettingsrabatt.....	199
1.4	Hvilke eiendeler regnes som skattepliktig formue?.....	199
1.4.1	Hovedregel	199
1.4.2	Unntak	200
1.4.2.1	Betingede rettigheter	200
1.4.2.2	Tidsbegrensede bruksrettigheter	202
1.4.2.3	Periodiske ytelser som løper i et begrenset tidsrom	203
1.4.2.4	Krav på uforfalt lønn, rentetermin og utbytte	204
1.4.2.5	Innbetalt forskuddsskatt og ventet tilbakebetaling av skatt.....	204
1.4.2.6	Opphavsmanns patent-, forfatter- og kunstnerrett	204
1.4.2.7	Goodwill og know how.....	205

1.4.2.8	Aktiverte utgifter.....	205
1.4.2.9	Beholdning av avling som trengs til gårdsdriften	205
1.4.2.10	Grunnfondsbeviskapital	206
1.4.2.11	Visse typer livsforsikringspoliser	206
1.4.2.12	Uforfalt fordring på gevinst.....	206
1.4.2.13	Visse spesielle slags eiendommer mv.....	206
1.4.2.14	Skattefrihet for engangserstatning for personskade til barn	206
1.4.2.15	Begunstiget i utenlandsk trust	206
1.5	Verdsettelsen av formuespostene	207
1.5.1	Fast eiendom	207
1.5.1.1	Bolig- og fritidseiendommer	208
1.5.1.2	Utleid næringseiendom	210
1.5.1.3	Ikke utleid næringseiendom.....	212
1.5.1.4	Jord- og skogbrukseiendom	213
1.5.1.5	Eiendom som nyttes i kraftproduksjon.....	213
1.5.2	Skip og andre fartøyer.....	214
1.5.3	Maskiner, inventar og lignende driftsmidler (driftsløsøre).....	214
1.5.4	Utestående fordringer.....	215
1.5.5	Varelageret.....	215
1.5.6	Verdipapirer	215
1.5.7	Andeler i selskap med deltakerfastsetting.....	219
1.5.8	Fordeling av andelshaveres formue i boligselskap.....	220
1.5.9	Bankinnskudd	220
1.5.10	Kontanter o.l.	220
1.5.11	Livspoliser o.l.....	220
1.5.12	Kapitalverdien av individuell pensjonssparing (IPS), foretakspensjon og innskuddspensjon	221
1.5.13	Innbo og løsøre mv. som ikke gir inntekt.....	221
1.6	Gjeldsfradrag.....	222
1.6.1	Alminnelige regler.....	222
1.6.2	Reduksjon av gjeldsfradraget pga. verdsettingsrabatt fra og med inntektsåret 2017.....	223
1.6.3	Forpliktelser som ikke kan fratrekkes som gjeld.....	223
1.6.3.1	Forpliktelser hvis inntreden er avhengig av en betingelse.....	223
1.6.3.2	Tidsbegrensede bruksrettigheter som er påheftet skattyterens eiendeler.....	224
1.6.3.3	Forpliktelse til å yte tidsbegrensede periodiske ytelser.....	225
1.6.3.4	Ikke forfalne forpliktelser til utbetaling av rentetermin og utbytte.....	225
1.6.3.5	Skattekrav.....	225
1.6.3.6	Latente skatter.....	226
1.6.4	Verdien av å yte ikke tidsbegrensede periodiske forpliktelser	226
1.6.5	Tilbakeleveringsforpliktelse ved verdipapirlån.....	226
1.6.6	Gjeld i dødsbo og konkursbo	226
1.6.7	Underbalanse i konkursbo	227

1.6.8	Fondsobligasjonslån	227
1.7	Skatteberegning	227
1.8	Utsatt betaling av formuesskatt	228
1.9	Virkningen av formuesskatten.....	228

KAPITTEL VIII Alminnelig inntekt utenfor virksomhet 230

1.	Skattemessig inntekt.....	230
1.1	Innledning	230
1.2	Hovedregelen om hva som er skattepliktig inntekt.....	230
1.3	Fordelen må ha økonomisk verdi	231
1.4	Fordelen må være innvunnet	232
1.5	Inntektsperioden	234
1.6	Periodisering av inntekt.....	234
1.6.1	Nærmere om realisasjonsprinsippet.....	235
1.6.2	Nærmere om kontantprinsippet	236
1.6.3	Unntak fra de vanlige periodiseringsregler	238
1.7	Dobbeltbeskatning er ikke tillatt	240
1.8	Overgangsregler i forbindelse med Skattereformen 1992	240
2.	Fradragspostene.....	240
2.1	Hovedregelen om fradragspostene	241
2.1.1	Forholdet mellom utgift og inntektsanvendelse.....	243
2.2	Fradraget må ha økonomisk verdi	243
2.3	Fordelen må være oppofret	243
2.4	Tiltak mot hvitvasking.....	244
2.5	Fradragsperioden.....	245
2.6	Periodisering av fradragsposter	245
2.6.1	Nærmere om realisasjonsprinsippet.....	246
2.6.2	Nærmere om kontantprinsippet	246
2.6.3	Unntak fra de vanlige periodiseringsreglene.....	247
2.7	Frdrag som ikke er knyttet til en bestemt inntekt	247
2.7.1	Premie til tariffestet syke- eller ulykkestygd eller -forsikring	247
2.7.2	Tilskudd til offentlig pensjonsordning og godkjent pensjonsordning i arbeidsforhold.....	247
2.7.3	Fradragsberettiget fagforeningskontingent	248
2.7.4	Foreldrebetaling	248
2.7.5	Frdrag for pensjoner, føderåd, etc.....	248
2.7.6	Pliktig underholdsbidrag o.l.	249
2.7.7	Frdrag for renter	249
2.7.7.1	Unntak – ikke fradragsrett for renter på restskatt ved for lite innbetalt skatt	253
2.7.8	Tilskudd til pensjonsordning i arbeidsforhold	253
2.7.9	Premie for individuell pensjonssparing (IPS).....	253
2.7.10	Frdrag for bidrag til forskning og yrkesopplæring	253
2.7.11	Frdrag for pengegave til visse frivillige organisasjoner mv.	254

2.7.12	Utgifter i forbindelse med fremleggelse av arbeid for doktor- eller lisensiatgrad..	254
2.7.13	Særfradrag.....	254
3.	Nærmere om de enkelte inntektsarter.....	254
3.1	Fordel vunnet ved arbeid.....	255
3.1.1	Naturalytelser	260
3.1.1.1	Skattefrie naturalytelser i arbeidsforhold.....	262
3.1.1.1.1	Skattefrie naturalytelser.....	263
3.1.1.1.1.1	Gjenstandsgaver	263
3.1.1.1.1.2	Erkjentlighetsgaver utenfor ansettelsesforhold	264
3.1.1.1.1.3	Personalrabatt	264
3.1.1.1.1.4	Fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker av arbeidsgiver	264
3.1.1.1.1.5	Fordel med barnehageplass fra arbeidsgiver.....	265
3.1.1.1.1.6	Rimelige velferdstiltak, bedriftskantine etc.....	265
3.1.1.1.1.7	Subsidierte matkuponger	266
3.1.1.1.1.8	Fri uniform eller annet spesielt arbeidstøy	267
3.1.1.1.1.9	Kostbesparelse i hjemmet.....	267
3.1.1.1.1.10	Arbeidsgivers dekning av reise mellom hjem og arbeidssted pga. ekstraordinære forhold i arbeidet	267
3.1.1.1.1.11	Fordel ved redusert årsavgift på betalingskort i arbeidsforhold.....	267
3.1.1.1.1.12	Frie besøksreiser i Forsvaret	268
3.1.1.1.1.13	Arbeidsgivers dekning av røykeavvenningskurs..	268
3.1.1.1.1.14	Arbeidsgivers dekning av arbeidsreiser når arbeidsgiver er veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon og ved offentlig dekning av arbeidsreise for skattyter i anledning politisk verv	268
3.1.1.1.1.15	Arbeidsgivers dekning av utgifter til skjermet transport og sikkerhetstiltak i bolig.....	268
3.1.1.1.1.16	Skattereduksjon ved ansattes erverv av aksjer eller grunnfondsbevis til underkurs	268
3.1.1.1.1.17	Rentefordel ved rimelig lån fra arbeidsgiver.....	269
3.1.1.1.1.18	Arbeidsgivers dekning av utdannelseutgifter	269
3.1.1.1.2	Fritt opphold om bord på skip og sokkelinnretning.....	270
3.1.1.1.3	Bedriftshelsetjeneste betalt av arbeidsgiver	270
3.1.1.2	Skattepliktige naturalytelser	270
3.1.1.2.1	Forskuddstrekkpliktige naturalytelser	271
3.1.1.2.1.1	Naturalytelser som det er fastsatt satser for	271
3.1.1.2.1.1.1	Fordel ved helt eller delvis fri kost og/eller losji	271
3.1.1.2.1.1.2	Privat bruk av arbeidsgivers bil.....	272
3.1.1.2.1.1.3	Fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold	274

3.1.1.2.1.2	Fordel ved kostbesparelse i hjemmet	276
3.1.1.2.1.3	Arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon	276
3.1.1.2.1.4	Naturalytelser som skal verdsettes individuelt av skattemyndighetene.....	277
3.1.1.2.1.4.1	Fordel ved helt eller delvis fri bolig	277
3.1.1.2.1.5	Naturalytelser som skal verdsettes av arbeids- giveren.....	278
3.1.1.2.1.5.1	Fordel ved erverv av aksjer og opsjoner mv. til underkurs i arbeidsforhold.....	279
3.1.1.2.2	Ikke forskuddstrekkpliktige naturalytelser	282
3.1.1.2.2.1	Fri transport ved reise til og fra arbeidet og for pendlere ved besøksreiser til hjemmet.....	282
3.1.1.2.2.2	Naturalytelser i form av helt eller delvis fri bruk/ utlån av kapitalgjenstander mv.....	283
3.1.1.3	Arbeidsgivers godtgjørelse til arbeidstaker for tjenesteutgifter – bruttometoden og nettometoden	283
3.1.1.4	Nærmere om de enkelte utgiftsgodtgjørelser	284
3.1.1.5	Arbeidsgivers dekning av den ansattes privatutgifter	287
3.1.2	Fradragsposter knyttet til fordel vunnet ved arbeid	287
3.1.2.1	Minstefradrag	288
3.1.2.2	Fradrag for faktiske utgifter istedenfor minstefradraget.....	291
3.1.2.3	Fradrag i tillegg til minstefradraget.....	294
3.1.2.3.1	Merutgifter til kost og losji ved tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet.....	295
3.1.2.3.2	Fradrag for reiseutgifter til og fra arbeidsstedet inkl. pendlerreiser.....	296
3.1.2.3.2.1	Arbeidsreiser og yrkesreiser	296
3.1.2.3.2.2	Reiseutgifter ved besøk i hjemmet.....	298
3.1.2.3.3	Tilskudd til offentlig pensjonsordning og godkjent pensjonsordning i arbeidsforhold	299
3.1.2.3.4	Premie for individuell pensjonssparing (IPS).....	299
3.1.2.3.5	Sjømannsfradrag.....	299
3.1.2.3.6	Særskilt inntektsfradrag for barn som lignes for underholdsbidrag, barnepensjon, etc.....	300
3.1.2.3.7	Standardfradrag for utlendinger	300
3.1.2.3.8	Fradrag for personer med begrenset skatteplikt.....	301
3.2	Fordel vunnet ved kapital	301
3.2.1	Fordel vunnet ved fast eiendom.....	302
3.2.1.1	Nærmere om fritaket for bruk av egen bolig/fritidsbolig	302
3.2.1.1.1	Hva fritaket omfatter	302
3.2.1.1.2	Utleieinntekter mv. vedrørende egen bolig.....	303
3.2.1.1.3	Fradrag for kostnad etter endret skattefastsettingsmåte	305

3.2.1.2	Andelshavere i boligselskaper.....	305
3.2.1.3	Boligsameie	307
3.2.1.4	Inntekt av annen fast eiendom utenfor virksomhet	308
3.2.1.4.1	Inntektsposter	308
3.2.1.4.2	Fradragsposter knyttet til fordel vunnet ved eiendom.....	309
3.2.2	Fordel vunnet ved finansaktiva og realobjekter	311
3.2.2.1	Særregler for aksjeutbytte	313
3.2.2.2	Avkastning på realobjekter.....	313
3.2.2.3	Fradragsposter knyttet til fordel vunnet ved kapital - finanskostnader ..	314
3.2.2.3.1	Utgifter på realobjekter	316
3.3	Fordel vunnet ved virksomhet.....	316
3.4	Utvidelse av hovedregelen i sktl § 5-1.1	316
3.4.1	Livrente, føderåd og pensjon	316
3.4.2	Regelmessig personlig understøttelse som den skattepliktige har krav på i henhold til lov eller overenskomst	317
3.4.3	Stønad, omsorgspenger, arbeidsavklaringspenger, overgangsstønad og uføretrygd	317
3.4.4	Utdelinger av legater og støtteforeninger	318
3.4.5	Vederlagsfri bruk av andres eiendeler	318
3.4.6	Tilfeldige fordeler	318
3.4.7	Gevinst ved avhendelse av faste eiendommer og andre formuesgjenstander.....	318
4.	Fordeler som er skattefrie	319
4.1	Fordeler som er skattefrie fordi de faller utenfor skattelovens inntektsbegrep.....	319
4.1.1	Arv og gave.....	319
4.1.1.1	Mottatt arv eller gave er ikke skattepliktig inntekt	319
4.1.1.2	Arveavgift.....	319
4.1.1.3	Kontinuitetsprinsippet.....	320
4.1.1.4	Unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig/fritidsbolig og gårdsbruk/skogbruk	321
4.1.1.5	Gjenlevende ektefelles og samboers stilling	322
4.1.1.6	Utdeling fra uskiftebo	322
4.1.1.7	Særlig om uttak til gaveoverføring fra næring.....	322
4.1.1.8	Overdragelse mot delvis vederlag (gavesalg).....	323
4.1.1.9	Etterlønn/etterspensjon.....	323
4.1.2	Gjeldsettergivelse	324
4.1.3	Foreldelse av gjeld	325
4.1.4	Erstatning for varig tap i fremtidig erverv	325
4.1.5	Engangsbeløp ved utbetaling av erstatning mv.....	326
4.1.6	Oppreisning, ménerstatning og yrkesskadeerstatning	326
4.1.7	Fordel med rentefrie eller rimelige lån	327
4.1.8	Stipend i og utenfor arbeidsforhold.....	327
4.1.9	Ulempeerstatning ved ekspropriasjon av eiendom	327
4.1.10	Urettmessige fordeler.....	328
4.2	Fordeler som er gjort skattefrie ved uttrykkelig lovregel.....	328

4.2.1	Avkastning av hobbyvirksomhet.....	328
4.2.2	Avkastning av hage og høsting av naturprodukter som kan høstes fritt.....	329
4.2.3	Fritt opphold, diverse tariffmessige hyretillegg, krigsrisikotillegg etc. om bord i skip	329
4.2.4	Ytelser til militære mannskaper og sivile tjenestepiktige	329
4.2.5	Bostedstillegg i utlandet (utenlandstillegg).....	329
4.2.6	Arbeidsgivers dekning av utgifter til fagforeningsarbeid.....	330
4.2.7	Vederlag ved opphør av arbeidsforhold	330
4.2.8	Diverse understøttelser og trygdeytelser mv.....	331
4.2.9	Diverse ytelser for ikke-økonomisk skade	332
4.2.10	Ettergivelse av studielån	333
4.2.11	Fordel innvunnet i forbindelse med avtale inngått ved megling i konfliktråd.....	333
4.2.12	Beløp som enkelte bedrifter eller enkelte lønnstakere mottar fra sine respektive organisasjoner	333
4.2.13	Arbeidsvederlag under beløpsgrensen for innberetningsplikt	334
4.2.14	Arbeidsinntekt til barn under 13 år	334
4.2.15	Kunstnerlønn, æres- og kulturpriser etc.	334
4.2.16	Vitenskapelige hedersgaver	335
4.2.17	Avkastning på innskuddskonti med små beløp	335
4.2.18	Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt	335
4.2.19	Utbetaling på kapitalforsikring.....	335
4.2.20	Livrente	337
4.2.21	Eierens eller hans families bruk av varige forbruksgjenstander.....	339
4.2.22	Verdien av eget arbeid i hjemmet.....	339
4.2.23	Verdien av fritidsarbeid på eget boligbygg	339
4.2.24	Visse tilfeldige gevinster/inntekter	340
5.	Kapitalgevinst/kapitaltap	341
5.1	Hovedregel og utgangspunkt.....	341
5.1.1	Beregning av gevinst/tap.....	347
5.1.2	Periodisering av gevinst/tap	350
5.1.3	Overgangsregler i forbindelse med Skattereformen 1992.....	350
5.2	Særregler.....	350
5.2.1	Valutagevinst/tap	350
5.2.1.1	Overgangsregler i forbindelse med Skattereformen 1992.....	351
5.2.2	Gevinst/tap på aksjer	351
5.2.3	Gevinst/tap på andeler i selskaper med deltakerfastsetting	351
5.2.4	Gevinst/tap på finansielle opsjoner utenfor arbeidsforhold.....	351
5.2.5	Gevinst/tap på ikke-finansielle opsjoner utenfor arbeidsforhold	353
5.2.6	Beskatning av utlån av verdipapirer	353
5.2.7	Reinvesteringsadgang ved ufrivillig realisasjon	354
5.2.8	Betinget skattefritak ved makeskifte.....	355
5.2.9	Betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt	355
5.2.10	Overgangsregler i forbindelse med Skattereformen 1992.....	355
5.3	Unntak.....	355

5.3.1	Innbo, løsøre og utenlandske betalingsmidler til personlig bruk	356
5.3.2	Muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev	356
5.3.3	Alminnelig gårdsbruk og skogbruk.....	358
5.3.3.1	Overgangsregler	361
5.3.4	Egen bolig, borettslagsleilighet, obligasjonsleilighet og fritidsbolig.....	361
5.3.4.1	Innledning.....	361
5.3.4.2	Botid.....	363
5.3.4.3	Eiertid	364
5.3.4.4	Omgjøring av andelsleilighet/aksjeleilighet til selveierleilighet.....	365
5.3.4.5	Nærmere om pendlerbolig.....	366
5.3.4.6	Brukshindring pga. arbeidsmessige, helsemessige eller lignende grunner	366
5.3.4.6.1	Brukshindring av arbeidsmessige grunner.....	367
5.3.4.6.2	Brukshindring av helsemessige grunner	369
5.3.4.6.3	Brukshindring av «lignende grunner»	369
5.3.4.7	Nærmere om borettslagsleiligheter	369
5.3.4.8	Nærmere om flermannsboliger	370
5.3.4.9	Fritidsbolig	372
5.3.4.10	Naturlig arrondert tomt	375
5.3.5	Overgangsregler i forbindelse med Skattereformen 1992.....	376
6.	Alminnelig inntekt – beregningsgrunnlag for nettoskatt	376
6.1	Årets inntekt.....	376
6.2	Årets underskudd	377
6.3	Fremføring av underskudd	377
7.	Beregning av årets skatt på alminnelig inntekt.....	377
8.	Fradrag i utregnet skatt.....	378
8.1	Boligspareordning for ungdom (BSU)	378
8.2	Kreditfradrag for utenlandsk skatt.....	381
8.3	Skattefradrag i pensjonsinntekt	381
KAPITTEL IX Alminnelig inntekt i virksomhet		382
1.	Virksomhetsinntekt	382
1.1	Innledning	382
1.2	Nærmere om virksomhetsbegrepet	382
1.3	Avgrensning mot andre inntektsarter	386
1.3.1	Avgrensning mot fordel vunnet ved arbeid.....	386
1.3.2	Avgrensning mot fordel vunnet ved kapital	391
1.3.2.1	Inntekt vunnet ved eiendom	391
1.3.2.2	Inntekt vunnet ved annen kapital enn eiendom	395
1.3.3	Avgrensning mot fritidssysler (hobbyvirksomhet)	396
1.4	Tilordningskravet når det gjelder kostnader.....	397
1.5	Internprising	402
1.6	Inntektsperioden	404
1.7	Hva er skattepliktig næringsinntekt?.....	405

1.8	Forholdet mellom skattesubjekt og regnskapsenhet	405
1.9	Forholdet mellom skatteregler og regnskapsregler	405
1.10	Nærmere om periodisering av inntekt og fradrag i virksomhet.....	408
1.10.1	Realisasjonsprinsippet	408
1.10.2	Næringsoppgave etc.	412
1.10.3	Utsatt skatt.....	412
1.11	Formelle krav til bokføringen.....	414
1.12	Hvilke følger kan feil i regnskapet/bokføringen få?	415
1.12.1	Påviste feil.....	415
1.12.2	Indisier på at regnskapet/bokføringen er feil.....	415
1.13	Kan skattyteren kreve rettinger i årsoppgjøret og skattemeldinger som allerede er sendt skattemyndighetene?	415
1.13.1	Før klagebehandlingen er avsluttet.....	415
1.13.2	Etter at klagebehandlingen er avsluttet.....	416
1.13.3	Skattemyndighetene godtar ikke det innsendte årsregnskap	416
1.14	Valuta i regnskapet/bokføringen	417
2.	Bruttoinntekter.....	418
2.1	Salg av varer	419
2.2	Tilvirkningskontrakter	420
2.3	Omdannelse av omløpsmiddel til anleggsmiddel og egentilvirkning av driftsmidler.....	422
2.4	Salg av tjenester	422
2.5	Løpende rettsforhold.....	423
2.6	Uttak.....	423
2.6.1	Generelt	423
2.6.2	Særlig om uttak fra enkeltpersonforetak.....	427
2.6.3	Kan uttak resultere i fradragsberettiget tap?.....	429
2.7	Kapitalgevinst/kapitaltap i virksomhet.....	430
2.8	Renteinntekt/renteutgift i virksomhet.....	430
2.8.1	Begrensning av rentefradrag mellom nærstående selskaper	434
2.8.1.1	Innledning.....	434
2.8.1.2	Nærmere om hvilke selskaper rentebegrensningsregelen gjelder for....	435
2.8.1.3	Beregningsgrunnlaget	436
2.8.1.4	Netto rentekostnad.....	437
2.8.1.5	Kravet til interessefelleskapet – nærstående parter.....	438
2.8.1.6	Fremføring av avskåret rentefradrag	439
2.8.1.7	Fremgangsmåten ved beregningen av rentefradragsbegrensningen	439
2.9	Offentlige tilskudd	441
2.10	Skattefrie inntekter.....	442
2.10.1	Kondemneringstilskudd	442
2.10.2	Investeringstilskudd	442
2.10.3	Gjeldsettergivelse	442
2.10.4	Foreldelse	442
2.10.5	Bidrag fra organisasjon	442
2.10.6	Renter på tilbakebetalt skatt	443

2.10.7	Bidrag til bureising	443
2.10.8	Skattefradrag for forskning og utviklingskostnader	443
3.	Fradragspostene.....	443
3.1	Tiltak mot hvitvasking.....	445
3.2	Varekostnad	446
3.2.1	Generelt	446
3.2.2	Nærmere om hva regnes som varelager?	447
3.2.3	Særlig om tilvirkningskontrakter.....	449
3.2.4	Unntak for visse bransjer/næringer.....	451
3.3	Løpende rettsforhold.....	451
3.4	Tap i næring	451
3.4.1	Fradrag etter sktl § 6-2.1.....	453
3.4.2	Fradrag etter sktl § 6-2.2	453
3.4.3	Tap på fordring mellom nærstående selskaper	462
3.4.4	Periodisering av tap i næring.....	463
3.4.4.1	Særregel om nedskrivning for risiko for tap på kundefordringer.....	463
3.4.4.2	Særregel om nedskrivning for risiko for tap i finansinstitusjoner.....	465
3.5	Fradrag for urealisert tap på fordringer og gjeld i fremmed valuta.....	466
3.5.1	Kortsiktige poster.....	468
3.5.2	Langsiktige poster	468
3.6	Finansielle instrumenter	470
3.7	Frivillig syketrygd mv. for personlig næringsdrivende.....	472
3.8	Fradrag for pensjonsinnskudd for personlig næringsdrivende.....	472
3.9	Personalkostnader.....	473
3.9.1	Lønn og feriepenger	473
3.9.2	Nærmere om lønnsbegrepet.....	473
3.9.2.1	Utdeling av aksjer til ansatte.....	473
3.9.2.2	Bonusfond for ansatte etc.....	474
3.9.3	Pensjonskostnader	475
3.9.3.1	Begrensninger i fradragsretten for pensjonskostnader.....	475
3.9.3.2	Tilskudd til foretakspensjonsordning/innskuddspensjonsordning	476
3.9.3.3	Fradrag for pensjonsytelse som vederlag ved kjøp av formuesobjekt....	477
3.9.3.4	Kollektiv livrente.....	477
3.9.3.5	Innbetaling av engangspremie til avløsning av løpende pensjonsforpliktelse.....	478
3.9.4	Indirekte personalkostnader	479
3.9.5	Arbeidsgiveravgift.....	481
3.9.5.1	Hovedregler og utgangspunkt	481
3.9.5.2	Særregler for godtgjørelse for pass og stell av barn	485
3.9.5.3	Særregler for lønnet arbeid i private hjem og fritidsbolig.....	485
3.9.5.4	Fritak for arbeidsgiveravgift for frivillig organisasjon	485
3.9.5.5	Arbeidsgiveravgift ved arbeidskraftutleie i Norge og i utlandet	486
3.9.5.6	Særregler for godtgjørelse til personer i utlandet for arbeid utført i utlandet.....	487

3.9.5.7	Særregler for godtgjørelse til utlendinger for arbeid utført i Norge	487
3.9.5.8	Arbeidsgiveravgift på pensjonsutbetalinger og engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold	488
3.9.5.9	Arbeidsgiveravgift på avsetning til fond for ansatte	488
3.9.5.10	Arbeidsgiveravgiftens størrelse	489
3.10	Bilkostnader	490
3.11	Reise- og diettkostnader	493
3.12	Kontingenter	494
3.13	Representasjonskostnader	496
3.14	Bestikklser	499
3.15	Gaver	500
3.16	Markedsføringskostnader	503
3.17	Fradrag for utgifter til elektronisk kommunikasjon	503
3.18	Vedlikehold av driftsmidler	503
3.19	Avskrivninger	505
3.19.1	Regnskapsmessige avskrivninger av varige driftsmidler	506
3.19.2	Skattemessige avskrivninger av varige driftsmidler	506
3.19.3	De fire hovedvilkår for avskrivning	508
3.19.4	Hvem kan avskrive?	509
3.19.4.1	Det er eier som har avskrivningsretten	509
3.19.4.2	Avskrivning av påkostning på leiet driftsmiddel	510
3.19.4.3	Leasing	511
3.19.5	Hva kan avskrives? Direkte utgiftsføring eller aktivering uten avskrivning	513
3.19.5.1	Avskrivning av bolig?	513
3.19.5.1.1	Utgangspunkt og hovedregel	513
3.19.5.1.2	Arbeider- og funksjonærboliger	513
3.19.5.1.3	Kombinert forretnings- og boligeiendom	514
3.19.5.2	Reservedeler	514
3.19.5.3	Goodwill	515
3.19.5.4	Immaterielle eiendeler utenom goodwill	517
3.19.5.5	Tidsbegrensede immaterielle rettigheter	518
3.19.5.6	Tidsubegrensede immaterielle rettigheter	519
3.19.5.7	Klimakvoter	519
3.19.5.8	Filmverk	519
3.19.5.9	Seismikk	520
3.19.5.10	Musikk	521
3.19.5.11	Deltakeradgang/konsesjon	521
3.19.5.12	Oppdrettskonsesjoner	521
3.19.5.13	Kontrakt	522
3.19.5.14	Begrensede rettigheter	522
3.19.5.15	Grunnarealer	523
3.19.5.16	Kunstgjenstander	525
3.19.5.17	Eiendeler brukt til representasjon	525
3.19.6	Fordeling av avskrivningene på de enkelte år	525

3.19.6.1	Lineær avskrivning.....	525
3.19.6.1.1	Tidsbegrensede rettigheter	526
3.19.6.1.2	Visse driftsmidler i kraftforetak	527
3.19.6.1.3	Vindkraftverk.....	527
3.19.6.1.4	Driftsmidler i virksomhet som beskattes etter ptrlsktl	527
3.19.6.1.5	Eiendeler som faller utenfor sktl § 14-30 flg. og § 6-10.3	527
3.19.6.2	Saldoavskrivning.....	528
3.19.6.2.1	Hva kan avskrives etter saldosystemet?.....	528
3.19.6.2.2	Inndeling i saldogrupper.....	530
3.19.6.2.3	Nærmere om avskrivningsgrunnlaget	539
3.19.6.2.4	Avskrivningssatsene	545
3.19.6.2.5	Gevinst/tap ved realisasjon av saldoavskrivbare driftsmidler	546
3.19.6.2.6	Opphør av næring	549
3.19.6.2.7	Gevinst og tapskonto mv. ved opphør av skatteplikt til Norge	550
3.19.6.3	Gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler som ikke avskrives etter saldoavskrivningsreglene	551
3.19.6.4	Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon	552
3.19.6.5	Betinget skattefritak ved makeskifte med offentlig myndighet mv.	554
3.19.6.6	Betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt	554
3.19.6.7	Betinget skattefritak ved ekspropriasjon av landbrukseiendom.....	555
3.19.6.8	Skattefritak ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet ..	555
3.20	Skattlegging av urealiserte gevinster ved endelig uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde	555
3.20.1	Innledning.....	555
3.20.2	Objekter som omfattes av uttaksskatteplikten	556
3.20.3	Disposisjoner som faller innenfor reglene om uttak fra norsk beskatningsområde	557
3.20.4	Disposisjoner som faller utenfor reglene om uttak fra norsk beskatningsområde	558
3.20.5	Unntak fra skatteplikten for visse gevinster	559
3.20.6	Nærmere om gevinstberegningen.....	559
3.20.7	Fradragsrett for tap for skattytere hjemmehørende i EØS-stat.....	561
3.20.8	Skattyter hjemmehørende i EØS-stat kan kreve utsettelse med betaling av skatten på gevinst på visse eiendeler og forpliktelser	561
3.20.9	Fradrag i norsk gevinstskatt for skatt betalt i utlandet.....	562
3.20.10	Oppgaveplikt i årene etter uttak.....	563
3.20.11	Eiendeler som på nytt tas inn i norsk beskatningsområde.....	563
3.20.12	Forholdet til andre regler som gir hjemmel for oppgjør av skatteposisjoner ved uttak fra norsk beskatningsområde.....	564
3.20.12.1	Skatteloven § 10-70.....	564
3.20.12.2	Skatteloven § 10-71	564
3.20.12.3	Skatteloven § 14-7 og § 14-48	564
3.20.12.4	Sktl § 14-60 flg.....	564

3.21	Særregler for driftsmidler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde	565
3.21.1	Innledning.....	565
3.21.2	Hva menes med inntak i og uttak fra norsk beskatningsområde?	566
3.21.3	Fastsettelse av inngangsverdien ved inntak.....	567
3.21.3.1	Særregel for driftsmiddel tilhørende skattyter hjemmehørende i Norge eller annet EØS-land.....	568
3.21.4	Avskrivning innenfor norsk beskatningsområde.....	569
3.21.4.1	Lineær avskrivning.....	569
3.21.4.2	Overgang til saldoavskrivning.....	570
3.21.4.3	Særregel for driftsmiddel tilhørende skattyter hjemmehørende i Norge eller annet EØS-land.....	571
3.21.5	Inntektsoppgjør ved uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde	571
3.21.5.1	Særregel for driftsmiddel tilhørende skattyter hjemmehørende i Norge eller annet EØS-land.....	573
3.22	Avsetning til selvassuransfond for skip	573
3.23	Skatter og avgifter	574
3.24	Overgangsregel i forbindelse med Skattereformen 1992.....	574
4.	Underskudd	574
4.1	Årets underskudd	574
4.2	Fremføring av underskudd	575
4.2.1	Fremføringsrett for underskudd	575
4.2.2	Avskjæring av underskuddsfremføringsadgangen.....	576
4.2.2.1	Gjeldsettergivelse og akkord.....	576
4.2.2.2	Konkurs	578
4.2.2.3	Avskjæring/gjennomskjæring	578
4.3	Tilbakeføring av underskudd	580
5.	Fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling (skattefunnordningen)	581
KAPITTEL X	Særregler for enkelte næringer	584
1.	Jordbruk.....	584
1.1	Fastsetting etter regnskap og næringsoppgaver.....	584
1.2	Bruttoinntekten	585
1.3	Fradragspostene.....	586
1.4	Skatteregler ved realisasjon av gårdsbruk	589
1.5	Formuesfastsettingen	590
2.	Skogbruk.....	590
2.1	Fastsetting etter regnskap og næringsoppgaver.....	590
2.2	Bruttoinntekten	591
2.3	Fradragspostene.....	593
2.4	Skatteregler ved realisasjon av skogbruk	594
2.5	Formuesfastsettingen	595
3.	Fiske	595
3.1	Grunnlaget for skattefastsettingen.....	595
3.2	Bruttoinntekten	596

3.3	Fradragspostene.....	596
3.4	Formuesfastsettingen	597
4.	Torvtak, steinbrudd, sandtak mv.	598
5.	Bergverk	598
6.	Pelsdyroppdrett	598
7.	Kunstnere.....	599
8.	Reindrift.....	599
8.1	Formuesfastsettingen	599
8.2	Inntektsfastsettingen	600
8.2.1	Særlig reindriftsfradrag ved inntektsfastsettingen	600
8.2.2	Avsetning til avviklings- og omstillingsfond for reineiere	600
8.3	Reinbeitedistrikter	601
9.	Skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.	601
9.1	Innledning	601
9.2	Lovens virkeområde.....	601
9.3	Skatteplikten.....	602
9.4	Særregler om fastsettelsen av skattepliktig formue i og inntekt av særskattepliktig virksomhet	603
9.5	En oversikt over beskatningen av sokkelvirksomhet.....	603
9.5.1	Innledning.....	603
9.5.2	Salgsinntekter – normpriser.....	604
9.5.3	Driftskostnader	605
9.5.4	Avskrivninger – aktivisering/utgiftsføring	606
9.5.5	Nærmere om rentekostnader.....	608
9.5.6	Fradrag for underskudd	609
9.5.7	Ordinært skattegrunnlag	610
9.5.8	Særskatt og friinntekt	610
9.5.9	Eventuell unyttet friinntekt fra tidligere år.....	611
9.5.10	Skattegrunnlag for særskatt.....	611
9.5.11	Rett til i visse tilfeller utbetaling av skatteverdien av unyttet friinntekt ved opphør og av underskudd som skyldes pådratte undersøkelsesutgifter	611
9.6	Enkelte særspørsmål	612
9.6.1	Overdragelse eller interesseoverføring av andeler i petroleumsforekomster	612
9.6.2	Særregel for beskatning av filial av utenlandsk selskap.....	613
9.6.3	Særregel om aksjeutbytte	614
9.6.4	Skattlegging av mannskapene.....	614
9.6.5	Arbeidsgiverens sekundærrettslige plikter.....	614
9.6.6	Stedet for skattefastsetting.....	615
9.6.7	Forhåndsuttalelse	615
9.6.8	Retting, klagebehandling og søksmål	615
9.6.9	Skattebetalingen – terminskatt	615
10.	Finansforetak - finansskatt.....	616

KAPITTEL XI Skattlegging av selskap og selskapsdeltakere.....	618
1. Innledning	618
2. Aksjeselskap mv.	619
2.1 Selskaper som likestilles med aksjeselskap.....	619
2.2 Særlig om samvirkeforetak	619
2.3 Skattlegging av formue	622
2.3.1 Nærmere om beregning av formuesverdien av norske ikke børsnoterte aksjer...	623
2.4 Skattlegging av inntekt	625
2.4.1 Innledning.....	625
2.4.2 Skattespørsmål ved stiftelse av aksjeselskap	625
2.4.3 Konsernbidrag	628
2.4.3.1 Generelt	628
2.4.3.2 Hvem kan yte konsernbidrag er regulert i sktl § 10-2.....	628
2.4.3.3 Vilkår for å yte og motta konsernbidrag er regulert i sktl § 10-4	629
2.4.3.3.1 Konsernbidrag kan bare ytes mellom selskap som er i samme skattekonsern.....	629
2.4.3.3.2 Konsernbidrag kan bare ytes mellom selskaper som er norske skattesubjekt.....	631
2.4.3.3.3 Utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS likestilles med norsk selskap i visse tilfeller.....	631
2.4.3.3.4 Når må kravene være oppfylt.....	633
2.4.3.4 Begrensning i fradragsretten	633
2.4.3.5 Skatteplikt for det mottakende selskap	635
2.4.3.6 Hva konsernbidraget består av	636
2.4.3.7 Periodisering og regnskapsmessig behandling av konsernbidrag.....	637
2.4.3.8 Konsernbidragets virkning for selskapenes skattemessige formuesverdi	637
2.4.3.9 Endring av konsernbidrag.....	638
2.4.4 Skattefri overføring av eiendeler mv. mellom selskaper.....	639
2.4.4.1 Innledning.....	639
2.4.4.2 Nærmere om mellom hvilke selskaper overføringen må skje.....	639
2.4.4.2.1 Overføring mellom norske aksjeselskaper i skattekonsern ...	639
2.4.4.2.2 Overføring mellom selskaper med deltakerfastsetting	642
2.4.4.2.3 Konserninterne overføringer over landegrensene.....	642
2.4.4.2.4 Overføring av virksomhet i norsk filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap	643
2.4.4.2.5 Overføring av eiendeler mv. mellom filialer av utenlandske selskaper.....	643
2.4.4.3 Nærmere om hva som kan overføres.....	644
2.4.4.4 Nærmere om kontinuitetsprinsippet.....	644
2.4.4.5 Krav om sikkerhetsstillelse.....	647
2.4.4.6 Redegjørelse i forbindelse med skattemeldingen	647
2.4.4.7 Mulighet for individuell skattelempning for overføringer som faller utenfor sktl § 11-21	647

2.4.5	Skattested for aksjeselskap mv.....	647
2.5	Beskatning av aksjeutbytte.....	648
2.5.1	Innledning.....	648
2.5.2	Utbyttebegrepet	648
2.5.2.1	Identifikasjon med nærstående.....	651
2.5.2.2	Salg av eiendeler til aksjonær til underpris	651
2.5.2.3	Salg av eiendeler fra aksjonær til overpris.....	652
2.5.2.4	Aksjonærs bruk av selskapets eiendeler.....	653
2.5.2.5	Uttaksbeskatning av selskapet ved utdeling av naturalutbytte.....	655
2.5.2.6	Lån til aksjonær	656
2.5.2.7	Utbetaling av ikke innbetalt aksjekapital	657
2.5.2.8	Utdeling til aksjonær på annet innvinningsgrunnlag enn at mottaker er aksjonær	657
2.5.2.9	Utbytteaksjer	658
2.5.2.10	Utbytte på egne aksjer.....	659
2.5.2.11	Avkastning på fondsobligasjoner	659
2.5.2.12	Hvem er aksjonær?.....	659
2.5.3	Utbyttet må være lovlig.....	659
2.5.3.1	Maksimumsgrense for utbytte	660
2.5.3.2	Utbytte på grunnlag av mellombalanse (ekstraordinært utbytte).....	661
2.5.3.3	Formelle krav til utbyttevedtaket	662
2.5.3.4	Skattemessig behandling av ulovlig utbytte.....	663
2.5.3.5	Reversering av ulovlig utbytte	664
2.5.4	Periodisering av utbytte	665
2.5.5	Utbytte utdelt til selskapsaksjonærer (fritaksmetoden)	666
2.5.5.1	Bakgrunnen for innføring av fritaksmetoden	666
2.5.5.2	Hvem fritaksmetoden gjelder for (subjekter)	667
2.5.5.3	Hva fritaksmetoden gjelder for (objekter)	669
2.5.5.3.1	Innledning.....	669
2.5.5.3.2	Gevinst/tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap mv. som nevnt i sktl § 2-38.2a–c samt lovlig utdelt utbytte....	669
2.5.5.3.3	Gevinst/tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap med deltakerfastsetting	670
2.5.5.3.4	Gevinst/tap eller uttak av finansielt instrument med eierandel i selskap mv. som nevnt i sktl § 2-38.2c	671
2.5.5.4	Inntekter og tap som ikke omfattes av fritaksmetoden.....	673
2.5.5.4.1	Innledning	673
2.5.5.4.2	Fritaksmetoden gjelder ikke for utbytte og gevinst fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland	673
2.5.5.4.3	Fritaksmetoden gjelder ikke for utbytte og gevinst fra porteføljeinvesteringer i normalskatteland utenfor EØS	675
2.5.5.4.4	Fritaksmetoden gjelder ikke for gevinst/tap på andel i selskap med deltakerfastsetting som har aksjer i	

	lavskatteland eller porteføljeinvesteringer i selskaper hjemmehørende i normalskatteland utenfor EØS.....	677
2.5.5.4.5	Fritaksmetoden gjelder ikke ved realisasjon eller uttak av eierandel i boligselskap	678
2.5.5.4.6	Fritaksmetoden gjelder ikke når utdelende selskap gis fradrag for utdelingen	678
2.5.5.5	Sjablonregel om reversering av skattefritt utbytte etter fritaksmetoden (3 %-regelen).....	679
2.5.5.6	Fradragsrett for kostnader knyttet til aksjeinntekt.....	680
2.5.5.7	Utbytte fra utenlandsk aksjeselskap mv. til selskapsaksjonær hjemmehørende i Norge belastet med utenlandsk kildeskatt.....	681
2.5.5.8	Fritaksmetoden og forholdet til norske regler om kildeskatt (utbytte fra norsk selskap til utenlandsk selskapsaksjonær).....	682
2.5.5.9	Overgangsregler ved innføringen av fritaksmetoden.....	682
2.5.6	Beskatning av utbytte utdelt til personlige aksjonærer (aksjonærmodellen)	683
2.5.6.1	Kort om aksjonærmodellen	683
2.5.6.2	Hvem gjelder aksjonærmodellen for (skattesubjekt).....	684
2.5.6.3	Hva gjelder aksjonærmodellen for (skatteobjekt)	684
2.5.6.4	Beskatning av utbytte.....	685
2.5.6.5	Skjemingsfradrag.....	686
2.5.6.6	Skjemingsgrunnlaget	687
2.5.6.7	Tilleggsbeskatning av renter på personlig aksjonærs lån til aksjeselskap	688
2.5.7	Utbytte fra utenlandsk datterselskap	689
2.5.8	Utbytte fra selskaper likestilt med aksjeselskap	695
2.5.9	Verdipapirfond	696
2.5.10	Overgangsregler i forbindelse med opphevingen av reglene om korreksjonsinntekt.....	699
2.6	Aksjegevinst/tap	700
2.6.1	Selskapsaksjonærs (aksjonær som er selskap) realisasjon av aksjer (fritaksmetoden)	700
2.6.1.1	Overgangsregel	701
2.6.2	Personlig aksjonærs realisasjon av aksjer (aksjonærmodellen – skjemingsmetoden)	701
2.6.2.1	Innledning.....	701
2.6.2.2	Oppjustering av beskatningsgrunnlaget for aksjegevinster.....	702
2.6.2.3	Beregning av gevinst/tap.....	703
2.6.2.3.1	Utgangsverdi.....	703
2.6.2.3.2	Inngangsverdi	704
2.6.2.4	Konvertering av fordring til aksjer.....	707
2.6.2.5	Gjennomskjæring	708
2.6.2.6	FIFU-prinsippet.....	708
2.6.2.7	Realisasjonsbegrepet	709
2.6.2.8	Periodisering av aksjegevinst/tap.....	710

2.6.2.9	Aksjegevinst – noen ganger fordel vunnet ved arbeid.....	711
2.6.2.10	Kontinuitet ved arv og gave.....	712
2.6.3	Særskilt beskatningsregel for beskatning av aksjonær ved utflytting fra Norge ..	713
2.6.4	Grunnfondsbevis	715
2.6.5	Verdipapirfond	715
2.6.6	Aksjesparekonto.....	715
2.6.6.1	Innledning.....	715
2.6.6.2	Tilbydere av aksjesparekonto.....	716
2.6.6.3	Avgrensning av hvilke aksjer og fondsandeler som kan inngå på kontoen	716
2.6.6.4	Utbytte holdes utenfor ordningen	716
2.6.6.5	Renter	717
2.6.6.6	Skjerming.....	717
2.6.6.7	Beskatningen av aksjesparekontoen.....	717
2.6.6.8	Opphør av aksjesparekonto.....	718
2.6.6.9	Ikrafttredelse og overgangsregler	718
2.6.7	Investeringskonto knyttet til en kapitalforsikring.....	718
2.6.8	Utenlandske aksjonærer.....	719
2.6.9	Partiell likvidasjon (kapitalnedsettelse)	719
2.6.10	Likvidasjon av aksjeselskap	722
2.6.11	Skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. ved utflytting av selskap.....	724
2.7	Fusjon og fisjon av aksjeselskaper mv.....	725
2.7.1	Innledning.....	725
2.7.2	Nærmere om fusjon av aksjeselskaper.....	728
2.7.3	Avskjæringsregel og ulovfestet gjennomskjæring	732
2.7.4	Virkningstidspunkt for fusjonen.....	734
2.7.5	Grenseoverskridende fusjon.....	735
2.7.6	Nærmere om fisjon av aksjeselskap mv.....	736
2.7.7	Avskjæringsregel og ulovfestet gjennomskjæring	742
2.7.8	Virkningstidspunkt for fisjon	742
2.7.9	Grenseoverskridende fisjon.....	744
2.7.10	Ytelse av tilleggsvederlag ved fusjon/fisjon av aksjeselskap mv.....	744
2.7.11	Aksjebytte.....	745
2.7.12	Fusjon, fisjon og aksjebytte i utlandet mellom selskaper som har norske aksjonærer eller filial mv. i Norge.....	746
2.8	Særregler for norskkontrollerte aksjeselskaper i lavskatteland (NOKUS).....	747
2.8.1	Innledning.....	747
2.8.2	Bakgrunnen for reglene	747
2.8.3	Nærmere om hvem reglene gjelder for	748
2.8.3.1	Kravet om at det må være aksjeselskap eller likestilt selskap.....	749
2.8.3.2	Kravet om at selskapet må være under norsk kontroll	749
2.8.3.3	Kravet om at selskapet må være hjemmehørende i et lavskatteland.....	752
2.8.4	Selskaper som omfattes av skatteavtale.....	756
2.8.5	Selskaper som omfattes av EØS-avtalen	756

2.8.6	Fastsettelse av skattepliktig inntekt	758
2.8.7	Fradragsrett for underskudd	760
2.8.8	Etablering og opphør av norsk kontroll	761
2.8.9	Forholdet til utbytte- og gevinstbeskatning av deltakeren	762
2.8.10	Skatt ilagt selskapet i utlandet.....	765
2.8.11	Formuesverdi av aksjer i NOKUS-selskaper	765
2.8.12	Skattefastsettingstekniske forhold.....	765
2.9	Selskaper som ikke likestilles med aksjeselskaper	766
2.9.1	Boligselskaper	766
2.9.1.1	Inntektsligningen	766
2.9.1.2	Formuesligningen	767
2.9.2	Kraftforetak	767
2.9.2.1	Innledning.....	767
2.9.2.2	Overskuddsskatt	768
2.9.2.3	Naturressursskatt til kommunen og fylkeskommunen.....	768
2.9.2.4	Grunnrenteskatt til staten	769
2.9.2.5	Kommunalt eide kraftforetak	774
2.9.2.6	Formuesskatt	775
2.9.2.7	Eiendomsskatt	776
2.9.2.8	Nettselskaper	777
2.9.2.9	Gasskraftverk og vindkraftverk	777
2.9.3	Forsikringsselskaper	777
2.9.4	Særskilt skattesystem for rederiselskaper.....	779
2.9.4.1	Innledning.....	779
2.9.4.2	Krav til selskapsform	781
2.9.4.3	Inntreden i rederiskatteordningen	781
2.9.4.4	Krav til selskapets eiendeler	783
2.9.4.5	Flaggkrav.....	789
2.9.4.6	Krav til selskapets virksomhet	789
2.9.4.7	Beskatning av selskapet.....	790
2.9.4.8	Tonnasjeskatt.....	793
2.9.4.9	Uttreden fra ordningen.....	794
2.9.4.10	Konsernbidrag	795
3.	Selskaper med deltakerfastsetting.....	796
3.1	Innledning	796
3.2	Skattefastsettingen av selskaper med deltakerfastsetting.....	799
3.2.1	Særlig om sameie	800
3.3	Nærmere om nettobeskatning - deltakermodellen	801
3.3.1	Formuesligning.....	802
3.3.1.1	Ansvarlige deltakere	802
3.3.1.2	Fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere.....	804
3.3.2	Fastsettelse av alminnelig inntekt.....	804
3.3.2.1	Ansvarlige deltakere	804
3.3.2.2	Ektefeller som deltakere.....	805

3.3.2.3	Særskilt godtgjørelse for arbeid	807
3.3.2.4	Særregler for kommandittister og stille deltakere	808
3.3.3	Beskatning av utdeling fra selskap med deltakerfastsetting (deltakermodellen) ..	808
3.3.3.1	Kort om deltakermodellen	808
3.3.3.2	Hva omfattes av utdeling?	809
3.3.3.3	Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling	809
3.3.3.4	Skjemingsfradraget	811
3.3.3.5	Skjemingsgrunnlaget	812
3.3.3.5	Overføring av skjemingsfradrag mellom virksomheter	813
3.3.3.7	Periodisering av utdelingen.....	813
3.3.3.8	Tilleggsbeskatning av renter på personlig deltakers lån til selskap med deltakerfastsetting.....	813
3.4	Gevinst/tap ved realisasjon av andel	814
3.4.1	Beskatning av gevinst/fradragrett for tap	814
3.4.2	Beregning av gevinst/tap.....	814
3.4.3	Periodisering av gevinst/tap	815
3.4.4	Fordeling av resultat ved realisasjon av selskapsandel i løpet av inntektsåret	816
3.4.5	Særskilt beskatningsregel ved utflytting fra Norge.....	816
3.4.6	Opptak av ny deltaker.....	816
3.4.7	Utløsning/utelukking av deltaker.....	817
3.4.8	Omdannelse av enkeltpersonforetak til selskap med deltakerfastsetting.....	817
3.4.9	Omdannelse fra en type selskap med deltakerfastsetting til en annen type selskap med deltakerfastsetting	818
3.4.10	Skattefri overføring av eiendeler mv. mellom selskaper med deltakerfastsetting med i det vesentlige samme eiere.....	818
3.4.11	Omdannelse av enkeltmannsforetak eller selskap med deltakerfastsetting til aksjeselskap	818
3.4.12	Omdannelse av selskap med deltakerfastsetting til enkeltpersonforetak.....	818
3.4.13	Omdanning av filial av utenlandsk selskap til norsk aksjeselskap	820
3.4.14	Selskapets oppløsning og avvikling.....	820
3.4.15	Norske deltakere i utenlandsk selskap med deltakerfastsetting	821
3.4.16	Deltakere bosatt i utlandet	822
3.4.17	Særlige regler for andel i selskap med deltakerfastsetting som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde	823
3.4.18	Særskilt beskatningsregel ved utflytting fra landet.....	823
3.4.19	Skattested for inntekt og gevinst fra selskap med deltakerfastsetting.....	823
3.5	Fusjon/fisjon av selskaper med deltakerfastsetting	824
3.5.1	Innledning.....	824
3.5.2	Nærmere om fusjon av selskaper med deltakerfastsetting.....	824
3.5.3	Nærmere om fisjon av selskaper med deltakerfastsetting.....	825
3.5.4	Ytelse av tilleggsvederlag ved fusjon/fisjon av selskap med deltakerfastsetting...	827
4.	Skattefrie omdannelser.....	827
4.1	Innledning	827
4.2	Hva kan omdannes skattefritt?	828

4.3	Nærmere vilkår for omdannelse etter kontinuitetsmetoden.....	832
4.3.1	Det opprinnelige enkeltpersonforetak eller selskapet med deltakerfastsetting ...	832
4.3.2	Det nystiftede selskap	833
4.3.3	Tidspunkt for overgang til selskapsligning.....	834
4.3.4	Overføring av aktiva og passiva	835
4.3.5	Skattemessig kontinuitet	836
4.3.6	Eiermessig kontinuitet.....	837
4.3.7	Solidaransvar for skatter	838
KAPITTEL XII	Personinntekt	839
1.	Innledning	839
1.1	Aksjonærmodellen og deltakermodellen.....	840
1.2	Personinntektens betydning for størrelsen av pensjonen fra folketrygden.....	840
1.3	Periodisering av personinntekt.....	841
2.	Personinntekt utenfor virksomhet	841
2.1	Arbeidsinntekt mv.....	841
2.2	Pensjonsinntekt mv.	843
2.3	Ektefeller	844
3.	Personinntekt i virksomhet.....	844
3.1	Godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting.....	844
3.2	Beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak	845
4.	Hvordan personinntekt skal beregnes.....	846
4.1	Innledning	846
4.2	Fastsettelse av skjermingsgrunnlaget	846
4.2.1	Finansposter	847
4.2.2	Realkapital.....	847
4.2.3	Immateriell kapital	848
4.3	Verdsettelse av skjermingsgrunnlaget	848
4.3.1	Valgadgang med hensyn til verdsettelsesmetode.....	848
4.3.2	Middelverdiberegning ved avvikende regnskapsår	849
4.3.3	Middelverdiberegning etter verdien av varelageret på andre tidspunkt enn ved regnskapsårets begynnelse og slutt.....	850
4.3.4	Foretaksgjeld til finansinstitusjoner og gjeld knyttet til mengdegjeldsbrev	850
4.3.5	Leverandørkreditter og forskuddsbetaling fra kunder	850
4.4	Nærmere om beregning av skjermingsfradraget	851
4.4.1	Oppstilling som viser skjermingsgrunnlaget.....	851
4.4.2	Konsekvenser av valget av verdi i skjermingsgrunnlaget.....	851
4.4.3	Overføring av skjermingsfradrag mellom virksomheter	851
4.4.4	Fleksibel skjermingsrente.....	852
4.4.5	Fastsettelse av beregnet skjerming	852
4.5	Nærmere om fastsettelse av beregnet personinntekt.....	852
4.5.1	Utgangspunkt er alminnelig inntekt i virksomheten.....	852
4.5.2	Korrigerings for faktiske kapitalkostnader/tap og kapitalinntekter/tap mv.....	853
4.6	Samordning av personinntekt/negativ personinntekt.....	855

4.7	Fremføring av negativ personinntekt	856
4.8	Forholdet til utlandet.....	856
5.	Skatt på personinntekt.....	857
5.1	Trygdeavgift	857
5.2	Trinnskatt for 2016.....	858
5.3	Trinnskatt for 2017	859
KAPITTEL XIII Betalingen av skattene		860
1.	Innledning	860
2.	Forskuddsbetaling av skatt.....	860
2.1	Forskuddstrekk.....	860
2.1.1	Tabelltrekk.....	861
2.1.2	Prosenttrekk	862
2.1.3	Nettolønn	863
2.2	Forskuddsskatt.....	863
2.3	Avregning.....	863
2.4	Utsatt betaling av formuesskatt for inntektsårene 2016 og 2017	864
3.	Innkreving av skattene	866
4.	Motregning	866
5.	Arbeidsgivers ansvar for skattetrekk.....	867
6.	Ettergivelse og nedsettelse av skatt.....	867
KAPITTEL XIV Skatteforvaltning og domstolsprøving mv.....		869
1.	Innledning	869
2.	Skattemyndighetene.....	870
3.	Taushetsplikt	871
4.	Habilitet	872
4.1	Hovedreglene om habilitet.....	872
4.2	Avgjørelse av habilitetsspørsmålet, foreløpig avgjørelse, stedfortreder	874
5.	Alminnelige saksbehandlingsregler	874
5.1	Veiledningsplikt.....	874
5.2	Partsrepresentant	875
5.3	Partsoffentlighet.....	875
5.4	Fristberegning	875
5.5	Krav på varsel før vedtak treffes og rett til å uttale seg	876
5.6	Krav på sakskostnader.....	876
5.7	Virkning av saksbehandlingsfeil.....	877
6.	Bindende forhåndsuttalelse.....	877
7.	Opplysningsplikt for tredjepart.....	878
7.1	Alminnelige bestemmelser	878
7.2	Om lønnsopplysninger	878
7.3	Om finansielle forhold og forsikringer	879
7.4	Om fordringer og gjeld i selskapsforhold	880
7.5	Om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.	880

7.6	Om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere	880
7.7	Om aksjonærer mv.	880
7.8	Om arv mv.	881
7.9	Offentlige myndigheter	881
7.10	Om annen opplysningsplikt for tredjepart	881
7.11	Hvem opplysningsplikten påligger	881
7.12	Identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger	881
7.13	Adgang til å innsende datautskrift som erstatning for papirmelding	882
8	Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.	882
8.1	Skattemelding mv.	882
8.1.1	Skattemeldingsplikten	882
8.1.2	Hvem skal levere skattemelding	883
8.1.2	Elektronisk innlevering	883
8.1.3	Hvor skal skattemeldingen leveres?	883
8.1.4	Når skal skattemeldingen leveres?	883
8.1.6	Selskapsmelding mv. for selskap med deltakerfastsetting	883
8.1.7	Melding om kontrollerte transaksjoner mv.	884
8.1.8	Melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. (land-til-land-rapport)	885
9	Fastsetting	886
9.1	Fastsetting av skattegrunnlaget	886
9.2	Beregning av skatten, skatteoppgjøret, skattelister og takseringsregler samt betalingsnedsettelse og betalingsutsettelse	887
10	Kontroll	888
10.1	Kontrollopplysninger fra skattyter	888
10.2	Kontroll hos den opplysningspliktige	889
10.3	Kontrollopplysninger fra tredjepart	889
10.4	Kontrollopplysninger fra offentlige myndigheter	890
10.5	Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste	891
10.6	Kontrollopplysninger om eierinteresser i utenlandsk selskap mv.	891
11	Pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmaterieil	892
11.1	Bokføring og føring av personallister	892
11.2	Pålegg om revisjon	892
11.3	Plikt om oppbevaring av regnskapsmateriale	892
12	Endring uten klage	893
12.1	Innledning	893
12.2	Fastsettingen er uriktig	893
12.3	Vurderingen av om en fastsetting skal tas opp til endring	894
12.4	Hvem skal vedtaket om endring rettes mot?	895
12.5	Hvem skal treffe endringsvedtak	895
12.6	Skjønnsfastsetting	895
12.7	Summarisk fellesoppgjør	897
12.8	Fastsetting for flere skatteleggingsperioder under ett	898

12.9	Frister for endring.....	899
12.10	Endring av vedtak som ikke gjelder fastsetting	900
13.	Klage.....	900
13.1	Hvem har rett til å klage.....	900
13.2	Hvem er klageinstans	901
13.3	Klagefrist og oppreisning av klagefrist	901
13.4	Klagens adressat, form og innhold.....	902
13.5	Saksforberedelsen i klagesak	902
13.6	Klageinstansens kompetanse.....	903
13.7	Endring av klagenemndens avgjørelser	904
14.	Administrative reaksjoner og straff.....	904
14.1	Innledning	904
14.2	Tvangsmulkt.....	905
14.3	Tilleggsskatt	906
14.3.1	Innledning.....	906
14.3.2	Vilkår for ileggelse av tilleggsskatt	906
14.3.3	Unnskyldningsgrunner.....	907
14.3.4	Unntak fra tilleggsskatt.....	908
14.3.5	Satser og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt	909
14.3.6	Skjerpet tilleggsskatt	910
14.3.7	Bevisregler.....	911
14.3.8	Varsel og klagerett	912
14.3.9	Forholdet til EMK	912
14.4	Overtredelsesgebyr	912
14.4.2	Varsel og klagerett	913
15.	Søksmål mv.	913
15.1	Særlige regler om søksmålsadgang for skattepliktige, departement og kommuner.	913
15.2	Søksmålsfrister	915
15.3	Domstolenes prøvelsesrett	916
16.	Straff.....	918
17.	Diverse.....	919
17.1	Skattemyndighetenes erstatningsansvar	919
17.2	Erstatningsansvar for skatterådgivning.....	919

VEDLEGG I	Tabeller mv. for utregning av samlet skatte- og avgiftsbeløp for inntektsåret 2016 for personlige skattytere.....	921
------------------	--	------------

VEDLEGG II	Tabeller mv. for utregning av samlet skatte- og avgiftsbeløp for inntektsåret 2017 for personlige skattytere.....	925
-------------------	--	------------

Stikkordsregister.....	929
-------------------------------	------------

Bokstavforkortinger som er nyttet i boken	937
--	------------

Litteratur	939
-------------------------	------------

KAPITTEL I

Generelt om skatter

1. Hva er skatter

Skatter defineres vanligvis som de pengeytelser det offentlige krever av fysiske og juridiske personer uten at det gis spesielt vederlag for ytelsen. Eksempel på skatter er inntektsskatt, formuesskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, arveavgift, merverdiavgift, etc.

Ofte brukes uttrykket avgift for skatt. Men det er ikke alltid at avgift er skatt. Noen ganger kalles prisen for offentlige tjenester for avgift, f.eks. renovasjonsavgift, vannavgift, kloakkavgift, etc. En slik avgift er ingen skatt, men en pris på en tjeneste. Nevnte priser faller derfor utenfor skatteområdet, selv om de kan inneholde et element av skatt, nemlig i den utstrekning det offentlige tar overpris, f.eks. ved at det har monopol på salg av vedkommende ytsel.

For medlemsavgiften til folketrygden (*trygdeavgiften*) gis det vederlag i form av pensjon og ytelser under sykdom mv. Trygdeavgiften skulle derfor i utgangspunktet falle utenfor skatteområdet. Det vil likevel være naturlig å regne denne avgiften som skatt fordi avgiften står ikke i et bestemt forhold til ytelsene. Ytelser til dekning av utgifter på grunn av sykdom er således de samme enten den betalte trygdeavgiften er høy eller lav. Når det gjelder pensjon får trygdede med lav inntekt en høyere pensjon i forhold til innbetalt trygdeavgift enn trygdede med høy inntekt fordi minstepensjonen ytes fullt ut uten hensyn til inntektens størrelse. Trygdeavgiften går altså inn som et ledd i vårt inntektsoverførings-system. Pensjonssystemet er nå under endring, se nærmere kap. XII 1.2.

For *arbeidsgiveravgiften* kan det sies at det offentlige gir arbeidsgiveren vederlag i form av trygdeytelser til arbeidsgiverens ansatte. Men da arbeidsgiveren ikke har plikt til å foreta slik pensjonering og avgiften heller ikke står i et fast forhold til ytelsene, passer det best å ta med også denne avgiften under skatter, en skatt på disponering av arbeidskraft.

2. Skattesubjekter

Med skattesubjekter menes den skattepliktige enhet. En vanlig betegnelse for skattesubjekt er skattyter. En fysisk person vil være et skattesubjekt. Normalt vil også en juridisk person (rettssubjekt) være et skattesubjekt, men ikke alltid. Noen

ganger kan et rettssubjekt være delt opp i flere skattesubjekt. Et selskap med deltakerfastsetting er et rettssubjekt, men vil ikke være et skattesubjekt (sktl § 2-2.2). Her er det deltakerne som er skattesubjekt. Skattesubjektene er nevnt i sktl § 2-1 (personlige skattesubjekt) og i sktl § 2-2.1 (upersonlige skattesubjekt). Noen ganger kan et skattesubjekt være unntatt fra skatteplikt (se f.eks. sktl § 2-30). Selv om et skattesubjekt er unntatt fra skatteplikt, vil det fortsatt være et skattesubjekt.

Vanligvis vil skattesubjektet også være skattedebitor, altså den som er ansvarlig for at skatten blir betalt. Men dette er ikke alltid tilfelle. En skattedebitor må alltid være et rettssubjekt, altså et subjekt som både kan saksøke og bli saksøkt. Et eksempel på skattesubjekt som ikke er rettssubjekt, er en allmenningsskase (sktl § 2-2.1h nr. 3 – jf. også overrettsdom i U III.876). Rettssubjektet vil i dette tilfellet være allmenningen. Øvrig inntekt og formue i allmenningen utlignes forøvrig på de bruksberettigede gårdsbruk.

3. Skatteobjekter – Direkte og indirekte skatter

Med skatteobjekt menes grunnlaget for utregning av skatten. Det kan være inntekt, formue, bruk av et konsumgode, f.eks. motorvogn (motorvognavgift), utgift ved kjøp av varer og tjenester (merverdiavgift, særavgift) eller overgang av formue ved arv (arveavgift).

Skatter som lignes ut på nettoformue og nettoinntekt og andre skatter som kreves opp hos den de er tenkt å ramme, kalles gjerne direkte skatter. Skatter som normalt kan veltes over på andre, kalles for indirekte skatter. Denne inndelingen blir således brukt i nasjonalregnskapet.

Eksempler på direkte skatter er: ordinær skatt på formue og inntekt til kommune, fylke og stat, avgift på honorarer til utenlandske kunstnere, eiendomsskatt til kommunen og årsavgift på motorvogner. De viktigste postene under indirekte skatter (alle til staten) er: tollavgift, merverdiavgift, og avgift på alkohol, tobakk, sjokolade mv., motorvogner, elektrisk kraft, mineralolje, kullsyreholdige alkoholfrie drikkevarer mv., kosmetiske toalettartikler, dokumenter, totalisatorspill, utvinning av petroleum og tipping.

Trygdeavgiften må klassifiseres som en direkte skatt og arbeidsgiveravgiften som en indirekte skatt.

De skattene som ovenfor er tatt med under direkte skatter, rammer ikke alltid den som de oppkreves hos fullt ut. I den grad skattyteren selv kan bestemme prisen for sine ytelser, vil han kunne kalkulere skattene inn i prisen.

Omvendt vil de skattene som ovenfor er klassifisert som indirekte skatter, ikke kunne veltes over på kjøperne dersom markedsprisen ikke tillater det.

Som det vil ses av oppregningen ovenfor, kalles de fleste direkte skatter for skatter og de fleste indirekte skatter for avgifter, men dette skillet er ikke konsekvent gjennomført.

Denne fremstillingen er begrenset til å gjelde direkte skatter.

4. Formålet med skattleggingen

4.1 Hovedformålet med skattleggingen

Det primære formålet med skattleggingen er å skaffe staten og kommunene midler til dekning av utgifter i samband med løsning av offentlige oppgaver (fiskale formål). Det er nødvendig å trekke inn kjøpekraft slik at det offentlige kan dekke sine utgifter uten å forårsake inflasjon.

4.2 Biformål med skattleggingen

I praksis har skattleggingen også vært nyttet som middel i den økonomiske politikken, bl.a. i distriktsutbyggingen, for å påvirke konjunktursituasjonen, utjevne levekårene borgerne imellom, miljøformål, etc. (ikke-fiskale formål). Når skattleggingen nyttes til slike biformål, vil resultatet lett bli at skattereglene utvikler seg til å bli en svært uoversiktlig materie med stadige lovendringer.

Man har etter hvert kommet til at det kanskje ikke er den mest effektive måte å nytte skattleggingen til slike formål. De forskjellige målsettinger som ligger bak mange av skattereglene, er man etter hvert kommet til kan oppfylles på en mer effektiv måte ved hjelp av andre virkemidler. Ved Skattereformen 1992 har man tatt sikte på å oppnå mer effektiv ressursallokering gjennom større nøytralitet og vesentlig lavere skattesatser kombinert med øket bruk av avgifter som fremmer effektiviteten i økonomien, samtidig som man reduserer bruken av avgifter som gir store vridninger. I den økonomiske politikken tar man sikte på å gå over til andre og mer direkte virkemidler enn skattleggingen.

4.3 Skatteutgifter

Når myndighetene ut fra sosiale og økonomiske formål gir lettelser i beskatningen, snakker man om skatteutgifter. Motsetningen til skatteutgifter er budsjetttutgifter, altså utgifter som fremgår av statsbudsjettets utgiftsside. Samfunnsmessig sett er det normalt mest gunstig å gi direkte støtte over statsbudsjettet fremfor å gjøre unntak i skatteloven. Skatteutgiftene fremgår ikke av statsbudsjettet, idet skatteutgiftene bare resulterer i en redusert inntektsside. Skatteutgiftsproblematikken har etter hvert blitt et interessant forskningsområde, iallfall i utlandet, og myndighetene i de nordiske land har også vist interesse for problemstillingen.¹

Etter Skattereformen 1992 er skatteutgiftene i Norge sterkt redusert. Men det er fortsatt en god del skatteutgifter igjen og Skatteutvalget som kom med utredningen i NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, har foreslått å fjerne mange fradrag og særordninger for å redusere skatteutgiftene.

¹ Se f.eks. «Skatteutgifter», Nordisk Ministerråd, København 1978, Ernst Ravnås i NOU 1989:14 s. 426 ff og Nils Mattson: «Skatteformåner och andra särregler i inkomst- och mer-värdesskatten», DS 1992:6, Stockholm 1992.

4.4 Skattesystemets innvirkning på ressursanvendelsen

Samfunnets ressurser bør anvendes på den mest økonomiske måte. Det vil gi størst velferd for samfunnet. Målestokken for den økonomiske nytten av en investering er den avkastning investeringen gir. Både for investor og samfunnet er det de investeringer som gir størst avkastning som er mest fordelaktige. Men siden investor skal betale skatt, vil hans vurdering være basert på avkastningen etter skatt. De mest lønnsomme investeringer ut fra samfunnets synspunkt vil imidlertid være de investeringer som gir størst avkastning før skatt. Det vil derfor være viktig at skattereglene ikke virker inn på rangeringen av de mest lønnsomme prosjekter. Skattereglene bør derfor være mest mulig nøytrale. Å få mer nøytralitet inn i beskatningen var en av hovedmålsettingene med Skattereformen 1992.

Skattereglene kan medføre at den investering som er mest lønnsom før skatt, kanskje ikke er den mest lønnsomme etter skatt. Erfaringen i Norge gjennom flere tiår er at selv om vi her i landet har hatt en større investeringsrate enn i mange andre land, så har likevel den økonomiske vekst vært mindre. En del av forklaringen på dette er at skattereglene har medvirket til at investeringene ikke har gått til de formål som gir størst avkastning før skatt. Skattereglene har bl.a. medført store investeringer i egen bolig og også investeringer i bedrifter/næringer der den samfunnsøkonomiske avkastning har vært lav.

Avkastning etter skatt av en investering gir uttrykk for den privatøkonomiske lønnsomheten av å investere. Avkastningen på en investering før skatt gir under visse forutsetninger uttrykk for den samfunnsmessige verdiskapingen. Differansen mellom avkastning før skatt og etter skatt kalles *skattekilen*. Skattekilen bør være positiv. Dessuten bør skattekilen være forholdsmessig lik for forskjellige investeringer. Da vil skattesystemet være mest mulig nøytralt. Hvis skattekilen er negativ, vil skattesystemet gjøre det privatøkonomisk lønnsomt å investere i noe som er samfunnsøkonomisk ulønnsomt. Hvis skattekilen varierer forholdsmessig mellom forskjellige investeringer, kan det lett skje at det ikke er de samfunnsmessig mest lønnsomme prosjekter som blir realisert, fordi skattesystemet vil da kunne endre rangeringen av de mest lønnsomme prosjekter.

Det er viktig at skattesystemet er stabilt over tid. Skattyterne vil tilpasse seg reglene, men det skjer over tid. For større investeringer er det viktig at skattesystemet er stabilt fordi dette vil redusere usikkerhet ved investeringen.

Norske bedrifter hadde tidligere en nokså lav egenkapitaldekning og det kan være uheldig. Bedriftene blir da lett sårbare overfor konjunkturedganger. En forklaring på den lave egenkapitaldekningen kunne være at skattereglene tidligere var slik at egenkapitalfinansiering var dyrere enn fremmedkapitalfinansiering. Innføringen av et mer nøytralt skattesystem ved Skattereformen 1992 har rettet noe på dette. Et ledd i dette var opphevelsen av formuesskatten for selskaper.

Samfunnsøkonomiske kostnader ved forskjellige virksomheter bør ikke dekkes inn ved beskatning av overskuddet, fordi da vil ikke alltid kostnadene bli belastet den som forårsaker dem. I forbindelse med Skattereformen 1992 ble det uttalt at myndighetene tok sikte på at slike kostnader skal søkes dekket via avgifter (f.eks. miljøavgifter) slik at det i større grad kunne tas hensyn til slike kostnader ved investeringsbeslutninger. Forbruk og produksjon kan dermed vris over i mer miljøvennlig retning.

Skattereformen 1992 bygger bl.a. på den erkjennelse at man ikke kan løse alle samfunnsmessige problemer via skattereglene. Utviklingen går nå mer i retning av stabile skatteregler og at man heller anvender mer direkte virkemidler når det gjelder distriktspolitikk, konjunkturpolitikk, sysselsettingspolitikk etc.

4.5 Skatte- og avgiftsnivå

Det er ikke nok med nøytralitet for at skattesystemet skal være godt. Det er også viktig at det er generelt akseptert av skattyterne. Derfor er det viktig at skattesatsene ikke er for høye. Altfor høye satser vil kunne forårsake at skatteunndragelsene blir større. Folk kan synes at det er urettferdig at man må avgi så mye av egen inntekt til fellesforbruket. Et viktig moment vil også være hvordan skattemidlene forvaltes av det offentlige.

Et moderne velferdssamfunn krever et høyt skattenivå til finansiering av nødvendige fellesoppgaver. Høye skattesatser er imidlertid ikke så heldig idet de ikke vil bli akseptert av skattyterne. Skattyterne vil forsvare seg ved å bruke mye energi og ressurser til å prøve å finne smutthull i reglene og ofte dessuten direkte å omgå reglene. Det som kan bedre situasjonen vil være å ha forholdsvis lave satser, men heller utvide skattegrunnlaget. Dette er også den internasjonale trenden for tiden. Skattereformen 1992 har medført vesentlig reduserte skattesatser.

4.6 Fordelingsvirkninger

Skattesystemet vil ha fordelingsvirkninger, dvs. at det har innvirkning på fordelingen av verdier i samfunnet. Det er en ønsket målsetting at inntektsfordelingen i samfunnet etter skatt skal være jevnere enn inntektsfordelingen før skatt.

Skattesystemet vi hadde før Skattereformen 1992 hadde en ganske sterk formell sosial fordelingsprofil. Skattesatsene var lave for lav inntekt og progressivt økende med stigende inntekt. Den reelle fordelingsprofil var imidlertid i realiteten ganske usosial fordi det var lite samsvar mellom formelle skattesatser og reell beskatning.² Personer med høy inntekt kunne ved hjelp av forskjellige avsetningsordninger og skattebetonte investeringer lett redusere skatten vesentlig, mange ganger helt til null. Personer med høy inntekt kunne også lett transformere inntekt over til næringsinntekt som ofte ble mer lempelig behandlet

2 Se f.eks. Ole Gjems-Onstad: «Utjevning avhenger av inntektsbegrep», SR 1989.155 og «De 2000 som betaler mest formuesskatt», SR 1991.521.

skattemessig enn lønnsinntekt. Det kunne således hevdes at Norge egentlig var et skatteparadis for de rike. I virkeligheten var det altså lite samsvar mellom formell og reell beskatning.

I realiteten var det lønnstakere med middels inntekt som hadde den hardeste beskatningen. Noen særlig kritikk mot denne situasjonen fremkom ikke fordi de mindre bemidlede levde i den villfarelse at de rike betalte mye skatt ut fra skattereglenes formelt sosiale profil.

Skattesystemet som er innført fra 1992, har en svakere sosial profil enn før, formelt sett, men den reelle sosiale profil er vesentlig bedre enn den reelle sosiale profil vi hadde tidligere. I og med at det er et vesentlig større samsvar mellom formell og reell beskatning fra og med 1992, er den reelle sosiale profil dermed vesentlig bedret. Systemet er også blitt vesentlig mer oversiktlig, noe som gjør det lettere å vurdere fordelingsvirkningene, i motsetning til det tidligere system som var svært uoversiktlig og ofte kunne gi utilsiktede fordelingsvirkninger.

Hensynet til fordelingsvirkningene var et viktig hensyn bak innføringen av en progressiv toppskatt. Man ønsket ikke å ramme for hardt skattytere med middels høye inntekter fordi erfaringsmessig har disse stor gjeld knyttet til bolig. Gjeldsrenter kan nemlig ikke føres til fradrag i grunnlaget for toppskatt. For de svært høye inntekter teller ikke dette moment så mye fordi selv om disse også kan ha store gjeldsrenter, vil gjelden for disse oftest være knyttet til investeringer som lettere kan avvikles hvis renteutgiftene blir for tunge.

4.7 Internasjonale rammevilkår

Norge er et land med meget stor utenrikssektor. Etter hvert som den internasjonale integrasjon øker når det gjelder fri bevegelse av varer, tjenester, kapital, arbeidskraft mv. over landegrensene, vil mulighetene til å bestemme skattesystemet bli mindre. Vi må da tilpasse oss de internasjonale rammebetingelser og man må da passe på at skattesystemet ikke blir slik at det forårsaker utflytting av kapital, bedrifter eller arbeidskraft til utlandet. Skattesystemet må heller ikke påvirke konkurranseevnen. En åpen økonomi gir størst mulig velferdsutvikling. Samtidig setter en åpen økonomi grenser for hvordan man kan utforme skattesystemet.

Den største reelle selvstendighet når det gjelder utforming av skattesystemet vil man ha når det gjelder beskatningen av naturressurser og fast eiendom. Dette er skatteobjekter som ikke kan flyttes til utlandet. Man kan derfor regne med at fast eiendom kan bli utsatt for en økende beskatning. Så langt bør man dog ikke gå i denne retning fordi det vil virke inn på skattereglenes nøytralitet. Videre vil kapital være lettere flyttbar enn arbeidskraft. Kapitalinntekt bør derfor beskattes med en lavere sats enn arbeidssinntekt. Etter Skatterefor- men 1992 skulle alminnelig inntekt beskattes med en flat sats på 28 %. Denne

satsen er siden blitt redusert og for inntektsåret 2017 er satsen kommet ned i 24 %. Arbeidsinntekt beskattes i tillegg med en progressiv trinnskatt samt med trygdeavgift. Høyeste marginalsatt for arbeidsinntekt for 2017 er 46.72 %. For personlige skattytere må dog beskatningen av kapitalinntekt ses i sammenheng med formuesskatten samt en forhøyning av skattegrunnlaget fra og med 2016 for selskapsinntekter og da blir beskatningen av kapitalinntekt mer på nivå med beskatningen av arbeidsinntekt.

I 2004/2006 fikk man en ny skattereform som gjelder beskatning av selskaper og dets eiere samt enkeltpersonforetak hvor et hovedpoeng er å øke beskatningen på kapitalinntekt for personlige skattytere slik at den kommer mer på linje med arbeidsinntekt.

Skipsfartsnæringen er i de fleste land ganske lavt beskattet. Skal man fremdeles ha en skipsfartsnæring her i landet, kan beskatningsnivået ikke settes vesentlig høyere i Norge enn i andre land. Det har ført til at avskrivningssatsen for skip er satt såpass høyt som 20 %. Denne høye avskrivningssatsen går på bekostning av skattesystemets nøytralitet, men for å kunne beholde skipsfarten som en viktig næring her i landet har man måttet gi visse konsesjoner. Innføringen av det særskilte skattesystemet for rederiselskaper hvor løpende inntektskatt er avløst av en tonnasskatt kombinert med uttaksbeskatning når midler tas ut av ordningen, medfører et ytterligere avvik fra nøytralitetsprinsippet.

4.8 Hovedhensynene bak Skattereformen 1992

Skattereformen 1992 bygger på visse grunnleggende prinsipper om nøytralitet, symmetri, kontinuitet, samordning og lave skattesatser.

Hensynet til *nøytralitet* tilsier at skattesystemet skal være nøytralt med hensyn til ressursanvendelsen. Skattereglene skal ikke endre rangeringen av de mest lønnsomme prosjekter før og etter skatt. Skattereglene skal være nøytrale slik at alle inntekter behandles likt og vridningseffekter i økonomien unngås. Kapitalinntekter (både avkastning og gevinst) skal beskattes likt uansett hva kapitalen anvendes til. Arbeidsinntekter skal videre behandles noenlunde likt uansett om inntekten er opptjent som lønnsinntekt eller ved næringsvirksomhet. Valg av selskapsform skal ikke påvirkes av skattesystemet. Skattesystemet skal dessuten være nøytralt når det gjelder valget mellom egenkapitalfinansiering og lånefinansiering. Man har dog flere eksempler på at nøytralitetsprinsippet ikke har slått igjennom. Et eksempel er de lite nøytrale verdsettelsesregler for eiendeler som inngår i skattepliktig formue.

Hensynet til *symmetri* tilsier at skattereglene bør være slik at inntekter og tilhørende utgifter behandles likt. Når inntekten er skattepliktig, må utgiften knyttet til denne inntekten være fradragsberettiget. Dessuten må inntekter og tilhørende utgifter være underlagt samme periodiseringsprinsipp. Skattekreddittordninger vil stride mot prinsippet om symmetri.